



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL BUAB „N1“ 2017-06-07 SKUNDO**

2017 m. rugpjūčio 8 d. Nr. S-170 (7-123/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

mokesčių administratoriaus atstovui ir
mokesčių mokėtojui nedalyvaujant

2017-07-04 posėdyje išnagrinėjusi BUAB „N1“ (toliau – Bendrovė) 2017-06-07 skundą Nr. B67/S029 dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-05-25 sprendimo Nr. 331B-46797, n u s t a t ė:

Inspekcija, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 87 ir 111 straipsniu, mokesčių įstatymais, Mokesčio ir baudos už administracinę teisės pažeidimą permokos (skirtumo) įskaitymo taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-12-07 įsakymu Nr. VA-186 „Dėl mokesčio ir baudos už administracinę teisės pažeidimą permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo)“, ir, išnagrinėjusi Bendrovės 2017-04-26 prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinę nusižengimą permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. (17.16-40) GES-168591 5327,44 Eur pridėtinės vertės mokesť (toliau – PVM), ginčijamu 2017-05-25 sprendimu Nr. 331B-46797 Bendrovei grąžino 3612,44 Eur PVM skirtumą. Likusią sumą, t. y. 1715 Eur, Inspekcija, vadovaudamasi Įmonių bankroto įstatymo (toliau – ĮBĮ) 10 str. 7 d. 3 punktu, kuris leidžia vienaarūšių reikalavimų įskaitymą, kai toks įskaitymas galimas pagal mokesčių įstatymuose nustatytas mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymo nuostatas, įskaitė nepriemokai, susidariusiai pagal Lietuvos institucijų išduotus vykdomuosius dokumentus, padengti (įmokos kodas – 5661 Antstolio sumokėtas išieškotas žyminis mokesťis ir išlaidos, susijusios su bylos nagrinėjimu), todėl Bendrovei minėtas PVM skirtumas nebuvo grąžintas.

Skundu nesutinkama su Inspekcijos sprendimo dalimi, kuria negrąžinta 1715 Eur PVM suma, motyvuojant tuo, kad ĮBĮ 10 str. 7 d. 3 punktas leidžia įskaityti priešpriešinius vienaarūšius reikalavimus. Tuo tarpu, pasak Bankroto administratoriaus, PVM, kurio įmokos kodas 1001, ir įmoka

kodu 5661 – Antstolio sumokėtas išieškotas žyminis mokestis ir išlaidos, susijusios su bylos nagrinėjimu, nėra priešpriešiniai vienas kiti reikalavimai. Teigiama, kad Inspekcija neadministruoja įmokos – Antstolio sumokėtas išieškotas žyminis mokestis ir išlaidos, susijusios su bylos nagrinėjimu, todėl pažeidė ĮBĮ 10 str. 7 d. 3 punktą. Tai, anot Bankroto administratoriaus, patvirtina ir 2017-04-24 mokestinių prievolių suderinimo aktas, kuriame nėra 1715 Eur prievolės.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, skundu prašoma panaikinti Inspekcijos sprendimo Nr. 331B-46797 dalį, kuria prašomas grąžinti 1715 Eur PVM įskaitytas nepriemokai padengti.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), išnagrinėjusi ginčo šalių pateiktą bylos medžiagą, konstatuoja, kad Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas nagrinėjamu atveju yra kilęs dėl Inspekcijos sprendimo dalies, kuria Bendrovei negrąžintas 1715 Eur PVM, nes minėta suma, vadovaujantis ĮBĮ 10 str. 7 d. 3 punkto nuostatomis, įskaityta priešpriešiniams vienas kiti reikalavimams padengti, t. y. padengta Bendrovės nepriemoka pagal Lietuvos institucijų išduotus vykdomuosius dokumentus. Bendrovė nesutinka su 1715 Eur PVM įskaitymu, motyvuodama tuo, kad į valstybės biudžetą sumokėtas PVM, įmokos kodas – 1001, ir nepriemoka, įskaityta įmokos kodu 5661, t. y. Antstolio sumokėtas išieškotas žyminis mokestis ir išlaidos, susijusios su bylos nagrinėjimu, nėra priešpriešiniai vienas kiti reikalavimai, todėl PVM skirtumo įskaitymas nepagrįstas.

Komisija, atsižvelgdama į Bendrovės argumentus, šioje byloje spręs, ar mokesčių administratorius teisėtai ir pagrįstai Bendrovės prašomą grąžinti 1715 Eur PVM skirtumą įskaitė turimai nepriemokai padengti.

MAĮ 94 straipsnyje nurodyta, kad Lietuvos Respublikos įstatymuose ir jų pagrindu priimtuose jų lydimojuose teisės aktuose, reglamentuojančiuose įmonių restruktūrizavimo ar bankroto procedūras, gali būti nustatomos specialios mokestinės prievolės vykdymo taisyklės, taip pat jos įvykdymo būdai bei pasibaigimo pagrindai. Tokiais atvejais MAĮ taikomas tiek, kiek atitinkamų klausimų nereglamentuoja minėti įstatymai. Kaip matyti iš to, kas išdėstyta, įstatymų leidėjas aiškiai įtvirtino, jog įmonių bankroto atveju, kai kyla mokestinės prievolės vykdymo klausimai, MAĮ yra taikomas tiek, kiek to nereglamentuoja kiti teisės aktai. ĮBĮ 1 str. 3 dalyje (2011 m. gruodžio 22 d. įstatymo Nr. XI-1867 dalies redakcija) nustatyta, kad kitų įstatymų nuostatos, reglamentuojančios įmonių veiklą, kreditoriaus teisę į reikalavimų tenkinimą, kreditoriaus teisę imtis priemonių skoloms išieškoti, priešpriešinių vienas kiti reikalavimų įskaitymą, išskyrus nustatytą Lietuvos Respublikos finansinio užtikrinimo susitarimų įstatyme, mokesčius ir kitas privalomas įmokas ir jų administravimą bankroto proceso metu, įmonėse taikomos tiek, kiek jos neprieštarauja šio įstatymo nuostatomis. Tai reiškia, jog esant bendrosios ir specialiosios teisės normų konkurencijai, yra taikoma specialioji norma (Konstitucinio Teismo 2000 m. spalio 18 d. nutarimas). Taigi šiame mokestiniame ginče turi būti taikoma būtent specialioji teisės norma.

Nagrinėjamu atveju aktualaus ĮBĮ 10 str. 7 d. 3 punktas (2011-12-22 įstatymo Nr. XI-1867 redakcija, galiojanti nuo 2012-03-01) numato, kad, įsiteisėjus teismo nutarčiai iškelti bankroto bylą, draudžiama vykdyti visas finansines prievoles, neįvykdytas iki bankroto bylos iškėlimo, įskaitant palūkanų, netesybų, mokesčių ir kitų privalomųjų įmokų mokėjimą, išieškoti skolas iš šios įmonės teismo ar ne ginčo tvarka, išskyrus priešpriešinių vienas kiti reikalavimų įskaitymą, kai toks įskaitymas galimas pagal mokesčių įstatymuose nustatytas mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymo nuostatas. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT), kuris, vadovaudamasis Administracinių bylų teisenos įstatymo 15 straipsniu, formuoja vienodą administracinių teismų praktiką taikant įstatymus, 2014-03-25 nutartyje adm. byloje Nr. A556-922/2014, nuosekliai aiškindamas minėtas MAĮ bei ĮBĮ nuostatas, padarė išvadą, jog įstatymų leidėjas yra įtvirtinęs mokesčių administratoriui draudimą, įsiteisėjus teismo nutarčiai iškelti bankroto bylą, imtis priemonių mokesčių mokėtojo finansinėms prievolėms įvykdyti. Numatyta išimtis siejama su priešpriešiniais vienas kiti reikalavimais ir tik įskaitymo būdu, be to, ir kai toks įskaitymas galimas pagal mokesčių įstatymuose nustatytas mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymo taisyklės. Priešingu atveju tokia teisė yra paneigiama.

Ginčo atveju keliamas klausimas dėl turimos permokos ir nepriemokos priskirtinumo priešpriešiniams vienaarūšiams reikalavimams, todėl Komisijos vertinimu, būtina atskleisti, kaip yra suprantama priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų sąvoka. ĮBĮ, MAĮ, PVM įstatyme nėra pateiktos priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų sąvokos, todėl atsižvelgtina į suformuotą teisminę praktiką. LVAT 2014-03-25 nutartyje adm. byloje Nr. A556-922/2014 priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų sąvoką aiškino pasitelkdamas kalbinį teisės aiškinimo būdą ir konstatavo, jog „*priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų definicija <...> yra suprantama, kaip mokesčių mokėtojo turima mokesčio permoka (piniginė permoka), kurią siekiama susigrąžinti, ir mokesčių administratoriaus fiksuota mokesčių mokėtojo pareiga sumokėti mokesčio (piniginę) nepriemoką (viena pusė iš kitos ir atvirkščiai reiškia tą patį piniginį reikalavimą)*“. Pateiktas vienaarūšių reikalavimų sąvokos aiškinimas analogiškas ir Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT) pozicijai. LAT 2002-05-08 nutartyje civilinėje byloje Nr. 3K-3-699/2002 yra pažymėjęs: „*<...> sąvoka „vienaarūšiai reikalavimai“ yra taikytina ne prievolės rūšiai, o prievolės objektui, tai yra abiejų prievolių dalykas turi būti toks pats. Todėl negalima įskaityti tokių prievolių, kai vienos šalies prievolės dalykas yra pareiga, pavyzdžiui, sumokėti pinigus, o kitos šalies – suteikti paslaugas*“ (taip pat žr. LAT 2006-03-15 nutartį civilinėje byloje Nr. 3K-3-199/2006, 2012-12-05 nutartį civilinėje byloje Nr. 3K-3-547/2012).

Pažymėtina, jog LVAT savo praktikoje ne kartą yra nurodęs, jog Teismų įstatymo 33 str. 4 dalis nustato, kad teismai, priimdami sprendimus atitinkamų kategorijų bylose, yra saistomi savo pačių sukurtų teisės aiškinimo taisyklių, suformuluotų analogiškose ar iš esmės panašiose bylose. Žemesnės instancijos teismai, priimdami sprendimus atitinkamų kategorijų bylose, yra saistomi aukštesnės instancijos teismų teisės aiškinimo taisyklių, suformuluotų analogiškose ar iš esmės panašiose bylose (pavyzdžiui, LVAT 2008-10-29 nutartyje adm. byloje Nr. A556 – 1659/2008, 2012-11-27 nutartyje adm. byloje Nr. A556-2572/2012, 2017-06-19 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1183-442/2017). Atsižvelgiant į išdėstytas nuostatas, teigtina, jog Komisija, nagrinėdama šį mokestinį ginčą, yra saistoma LVAT suformuluotų teisės aiškinimo taisyklių analogiškose ar iš esmės panašiose bylose. Atitinkamai darytina išvada, jog nagrinėjamu atveju tam, kad mokesčių administratorius galėtų pasinaudoti ĮBĮ nustatyta išimtimi dėl priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų įskaitymo, turi būti nustatyta aplinkybė dėl mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos (piniginė permoka), kurią siekiama susigrąžinti, ir mokesčių administratoriaus fiksuotos mokesčių mokėtojo pareigos sumokėti mokesčio (piniginę) nepriemoką, t. y. viena pusė iš kitos ir atvirkščiai turi reikšti tą patį piniginį reikalavimą. Be to, pagal ĮBĮ 10 str. 7 d. 3 punktą nedraudžiamas tik tokių priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų (permokėta mokesčių suma ir mokestinė nepriemoka), kurie atsirado iki bankroto bylos iškelimo, įskaitymas (LVAT 2016-10-27 nutartis adm. byloje Nr. A807-442/2016, 2016-12-20 sprendimas adm. byloje Nr. A3457-575/2016).

Iš bylos medžiagos matyti, jog Bendrovės 2017-04-26 pateikto prašymo grąžinti 5327,44 Eur PVM skirtumą (susidarymo laikotarpis 2015-02-01 – 2015-09-01) nagrinėjimo metu Bendrovė turėjo ir 1715 Eur nepriemoką pagal Lietuvos institucijų išduotus vykdomuosius dokumentus, nepriemokos sumokėjimo terminas: 2016-05-16 – 1653 Eur, 2016-05-18 – 62 Eur. Tiek Bendrovės, tiek ir Inspekcijos finansinis reikalavimas susiformavo iki bankroto bylos iškelimo (Vilniaus apygardos teismo 2016-07-13 nutartis civilinėje byloje Nr. eB2-5056-794/2016, įsiteisėjo 2016-07-26). Tokiu būdu teigtina, jog Bendrovės reikalavimas dėl PVM skirtumo grąžinimo (piniginis reikalavimas) iš vienos pusės, ir mokesčių administratoriaus fiksuota Bendrovės nepriemoka (piniginis reikalavimas) iš kitos pusės reiškia tą patį piniginį reikalavimą. Todėl Bendrovės ir mokesčių administratoriaus reikalavimai laikyti priešpriešiniais vienaarūšiais reikalavimais, nes kreditoriaus ir skolininko prievolės objektas sutampa. LVAT 2014-03-25 nutartyje adm. byloje Nr. A556-922/2014 pažymėjo, jog „*piniginiai reikalavimai, nors ir kilę skirtingais teisiniais pagrindais, gali būti įskaityti*“.

Komisija taip pat pažymi, jog, vadovaujantis MAĮ 13 str. 1 d. 10 punktu ir 15 str. 1 dalimi, žyminis mokestis yra vienas iš šio straipsnio 1 dalyje nurodytų mokesčių, kurie yra administruojami pagal MAĮ, ir už kurių administravimą (išskyrus muitus) Lietuvos Respublikoje yra atsakinga Valstybinė mokesčių inspekcija. Pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos prie

Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko ir Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2003-02-26 įsakymu Nr. V-57/1B-160 patvirtinto Mokesčių, rinkliavų ir kitų įmokų į Lietuvos Respublikos valstybės biudžetą, savivaldybių biudžetus bei valstybės pinigų fondus kodų sąrašo (2012-11-02 įsakymo Nr. VA-98/1B-840 redakcija, galiojanti nuo 2012-01-09) I skyrių Valstybinė mokesčių inspekcija administruoja ir įmokos kodu 5661 sumokėtas įmokas (Antstolio sumokėtas išieškotas žyminis mokestis ir išlaidos, susijusios su bylos nagrinėjimu). Todėl skundo argumentai dėl šių įmokų neadministravimo atmestini kaip nepagrįsti.

Komisija, atsakydama į skundo motyvus dėl prievolių likučių suderinimo akto neatitikimų, nurodo, kad procedūrą dėl minėto akto surašymo reglamentuoja Mokestinių ir / ar baudų už administracinius nusižengimus prievolių likučių suderinimo su Valstybine mokesčių inspekcija tvarkos aprašas, patvirtintas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003-12-10 įsakymu Nr. V-314 (2016-12-06 įsakymo Nr. VA-150 redakcija), kurio 28 punkte numatyta, jog Inspekcijos valstybės tarnautojai ar darbuotojai privalo mokesčių mokėtojui suteikti informaciją apie mokestinių ir / ar baudų už administracinius nusižengimus prievolių likučių suderinimo tvarką ir sudaryti sąlygas išsiaiškinti duomenų, pateiktų suderinimo akte ar ataskaitoje, nesutapimus. Taigi, šiuo atveju Bendrovės Bankroto administratoriaus gali kreiptis į mokesčių administratorių dėl 2017-04-24 ir 2017-06-19 mokestinių prievolių suderinimo aktų prieštaravimų.

Komisija, įvertinusi ginčo nagrinėjimo metu nustatytas aplinkybes, vadovaudamasi ĮBĮ 10 str. 7 d. 3 punktu bei atsižvelgdama į LVAT praktiką iš esmės panašiose bylose (2014-01-08 sprendimas adm. byloje Nr. A438-2022/2013, A438-2143/2013; 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A556-922/2014), konstatuoja, jog mokesčių administratorius pagrįstai ir teisėtai, vadovaudamasis MAĮ ir jį lydymųjų teisės aktų nuostatomis bei ĮBĮ 10 str. 7 d. 3 punktu, 1715 Eur PVM permoką (skirtumą) įskaitė priešpriešiniams vienaarūšiams reikalavimams padengti. Dėl nurodytų priežasčių skundžiamas Inspekcijos sprendimas yra tvirtintinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-05-25 sprendimą Nr. 331B-46797.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Andrius Venius